

**Audience publique extraordinaire du 30 octobre 2009**

Recours formé par la société anonyme ... S.A.,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière de remise d'impôts

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 25271 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 13 janvier 2009 par Maître Lydie Lorang, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-..., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 13 octobre 2008 portant rejet de sa demande de remise gracieuse d'impôts;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 3 avril 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 30 avril 2009 par Maître Lydie Lorang au nom de la société anonyme ... S.A. ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Eric Pralong, en remplacement de Maître Lydie Lorang et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 1<sup>er</sup> juillet 2009.

---

L'administration des Contributions directes adressa à la société anonyme ... S.A., ci-après « ... », un rappel en date du 1<sup>er</sup> mars 2005 l'invitant à lui transmettre les livres et comptes de salaires ainsi que les frais généraux des exercices 2001 à 2004 pour le 21 mars 2005 au plus tard.

Par courrier de son mandataire ... du 4 mars 2005, ... informa l'administration des Contributions directes qu'elle ne serait pas en mesure de lui transmettre les documents demandés et demande qu'il lui soit accordé un délai supplémentaire.

Il ressort d'une note manuscrite apposée sur le courrier du 4 mars 2005 précité et d'un rapport du 14 décembre 2005 de l'administration des Contributions directes que le réviseur du dossier de ... lui accorda un délai jusqu'à fin juillet pour transmettre les documents demandés.

En date du 13 décembre 2005, la fiduciaire de ... versa les livres de salaires des années 2001 à 2004 et indiqua que les décomptes relatifs aux frais généraux de 2002 à 2004 seraient

versés plus tard. Le rapport du 14 décembre 2005 renseigne d'autre part que ... aurait sollicité un nouveau délai pour transmettre les pièces demandées, or, le réviseur remarqua qu'il serait d'avis que le délai d'un an accordé auparavant serait suffisant, de sorte qu'en date du 29 décembre 2005, l'administration des Contributions directes émit un bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue pour les exercices 2001 à 2004.

En date du 16 mai 2006, le réviseur de l'administration des Contributions directes en charge du dossier de ... marqua dans un rapport qu'il aurait promis d'annuler la taxation dès réception des pièces. Dans la mesure où il les aurait obtenues concernant les années 2001 et 2002, il annula partiellement la taxation précitée du 29 décembre 2005 pour les années afférentes par bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue du 24 mai 2006.

Le 29 septembre 2006, la fiduciaire de ... transmet à l'administration des Contributions directes une copie des détails des frais généraux pour l'exercice 2003. Dans un rapport dressé en date du 20 octobre 2006, le réviseur en charge du dossier de ... marqua qu'il aurait obtenu les décomptes relatifs aux frais généraux concernant l'exercice 2003, de sorte qu'un nouvel bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue fut émis en date du 25 octobre 2006 pour l'année 2003 portant le solde à percevoir à 0.

En date du 4 juillet 2007, le réviseur entretemps en charge du dossier de ... dressa un rapport concernant les années 2005 et 2006 dans lequel il mentionna que tous les documents lui furent transmis pour les années afférentes de sorte que le montant des retenues d'impôts sur les salaires et les pensions serait à fixer à 0.

En date du 3 août 2007, ... s'adressa à l'administration des Contributions directes pour solliciter l'annulation de la taxation pour l'exercice de 2004 étant donné que le livre des salaires et des frais généraux lui aurait été transmis en date du 19 avril 2007. En date du 10 août 2007, l'administration des Contributions directes répondit qu'un redressement du bulletin d'impôt sur salaires de l'année 2004 ne serait pas possible étant donné que le délai de réclamation de trois mois serait dépassé. Il ressort en outre d'une note manuscrite apposée sur une liste des mouvements de l'impôt sur salaires du 24 août 2007 figurant au dossier fiscal, que le même jour une personne représentant ... se serait rendue au bureau de l'auteur de la note manuscrite et aurait déposé des pièces.

Par courrier du 13 septembre 2007, ... s'adressa au directeur de l'administration des contributions directes, ci-après « le directeur », pour solliciter une remise gracieuse.

Par décision du 13 octobre 2008, le directeur répondit en les termes suivants :

*« Vu la requête présentée le 17 septembre 2007 par le sieur ..., au nom de la société anonyme ..., établie à L-..., ayant pour objet un recours par voie gracieuse du bulletin d'impôt sur salaires et pensions portant fixation de compléments de retenue;*

*Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO), tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996;*

*Considérant que la demande conteste au fond la taxation établie d'office d'un décompte de la vérification de l'impôt sur les salaires de l'année 2004 émis le 23 décembre 2005 ;*

*Considérant que le bulletin d'impôt visé par la demande est coulé en force de chose décidée;*

*Considérant qu'en vertu du paragraphe 131 AO, sur demande justifiée endéans les délais du paragraphe 153 AO, le directeur de l'administration des contributions directes accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception de l'impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable;*

*Considérant que la requérante, malgré maints rappels, n'a pas donné suite aux injonctions administratives de remettre les documents demandés;*

*Considérant qu'une rigueur n'est pas à admettre dans la mesure où suivant les faits, des exigences particulières conditionnant la révision des retenues d'impôt opérées ne se trouvent pas remplies;*

*Considérant donc que dans le cas d'espèce, le bureau d'imposition a procédé à bon droit à la taxation des retenues opérées de la requérante sur base du paragraphe 217 AO, compte tenu des données de la cause ; que la requérante doit s'imputer à elle-même les conséquences éventuellement désavantageuses des taxations effectuées contre lesquels elle n'a pas estimé opportun d'introduire dans les délais du paragraphe 245 AO une réclamation motivée (cf. Conseil d'Etat du 11 avril 1962 N°5742 et Cour adm. du 30 janvier 2001, N°12311 C) ;*

*Considérant que la remise des documents après imposition ne doit impliquer un redressement des bases d'imposition évaluées et du bulletin d'impôt coulé en force de chose décidée ;*

*Force est de constater que le moyen invoqué s'analyse en une contestation de la légalité matérielle de l'imposition, étrangère en tant que telle à la matière gracieuse (cf. T.A. N°11196 du 27.10.99 et confirmé par C.A. N°11703C du 30.03.2000) ;*

*Considérant qu'une rigueur subjective ne saurait être admise, faute de motivation dans ce sens;*

*Considérant que partant les conditions pouvant légalement justifier une remise gracieuse ne sont pas remplies ; »*

Par requête déposée le 13 janvier 2009, ... a fait introduire un recours contentieux tendant à la réformation de cette décision directoriale de rejet du 13 octobre 2008.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 131 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre

une décision du directeur portant rejet d'une demande de remise gracieuse d'impôt. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation, lequel est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

... conclut à l'existence d'une rigueur objective dans son chef en exposant que des circonstances relevant d'un cas de force majeure l'auraient empêchée de déposer une réclamation dans les délais. En effet, au moment où le délai légal pour introduire une réclamation contre la taxation d'office litigieuse aurait expiré, ses locaux auraient été noyés sous deux mètres d'eau consécutivement à une crue de la ..., l'empêchant ainsi d'accéder à ses pièces comptables. Elle fait valoir que le but de la loi fiscale ne serait pas de sanctionner un contribuable victime d'un cas de force majeure, de sorte que le directeur conclurait à tort qu'elle devrait s'imputer à elle-même les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation dans la mesure où elle n'aurait pas estimé opportun d'introduire une réclamation dans le délai légal.

Le délégué du gouvernement fait valoir à cet égard d'une part que la demanderesse n'aurait pas eu besoin des documents comptables pour présenter une réclamation dans la mesure où les formalités de la réclamation sont réduites à un strict minimum et estime que le fait de ne pas réclamer constituerait une négligence fautive pour la réparation de laquelle une remise gracieuse ne se prêterait pas.

Le paragraphe 131 AO dispose ce qui suit : « *Sur demande dûment justifiée du contribuable endéans les délais du § 153 AO, le directeur de l'administration des Contributions directes ou son délégué accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable. Sa décision est susceptible d'un recours au tribunal administratif, qui statuera au fond* ».

Force est de constater qu'une remise gracieuse n'est envisageable que si, soit objectivement *ratione materiae*, soit subjectivement *ratione personae* dans le chef du contribuable concerné, la perception de l'impôt apparaît comme constituant une rigueur incompatible avec le principe d'équité.<sup>1</sup> Une demande de remise gracieuse s'analyse exclusivement en une pétition du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne comporte par nature aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette. La fonction de la remise en équité ne saurait être d'abolir les délais pour exercer un droit.<sup>2</sup>

Une rigueur objective peut résulter d'une fausse application de la loi fiscale ayant entraîné au détriment du contribuable la fixation d'un montant d'impôt trop élevé,<sup>3</sup> tout comme elle peut résulter des délais et effets de la procédure d'imposition.<sup>4</sup> La décision sur

---

<sup>1</sup> Voir TA 5 mars 1997, n° 9220 du rôle, Pas. adm. 2008, v° Impôts, page 293, n° 323 et les références y citées

<sup>2</sup> Voir TA 17 octobre 2001, n° 13099 du rôle, Pas. adm. 2008, v° Impôts, page 293, n° 321 et les références y citées

<sup>3</sup> Voir TA 10 mars 1999, n° 10533 du rôle, Pas. adm. 2008, v° Impôts, page 294, n° 327 et les références y citées

<sup>4</sup> Voir TA 6 février 2002, n° 13346 du rôle (confirmé par arrêt du 11 juin 2002, 14725C), Pas. adm. 2008, v° Impôts, page 294, n° 328 et les références y citées

l'existence d'une rigueur objective doit tendre à aboutir à la solution que le législateur aurait prise s'il avait eu à réglementer la situation.

A cet égard force est au tribunal de constater que hormis les allégations de la demanderesse concernant la matérialité de la force majeure invoquée, le dossier soumis au tribunal ne contient aucune pièce ou information susceptible de lui permettre d'apprécier tant la réalité que les circonstances des événements invoqués, de sorte qu'en l'état actuel de l'instruction du dossier, et au vu des contestations du délégué du gouvernement, il y a lieu de conclure que la force majeure n'a pas été prouvée à suffisance de droit. D'autre part, force est de constater que la demanderesse invoque dans un courrier du 13 septembre 2007, à côté de la force majeure, d'autres raisons pour justifier l'impossibilité pour établir les déclarations d'impôts, de sorte qu'à défaut d'éléments plus précis, le tribunal ne saurait conclure que les faits qualifiés par la demanderesse de force majeure sont la véritable cause de l'impossibilité de réclamer dans les délais. Il s'ensuit que le moyen afférent laisse d'être fondé.

En second lieu la demanderesse fait valoir que la décision déférée violerait le principe de bonne foi. A cet égard il reproche au ministre d'avoir conclu que le moyen invoqué s'analyserait en une contestation de la légalité matérielle de l'imposition qui serait étrangère à la matière gracieuse. Une demande de remise gracieuse s'analyserait en effet en une pétition du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une dette fiscale. La rigueur objective pourrait résulter d'une fausse application de la loi fiscale ou se concevrait en une iniquité de l'imposition en elle-même, tout comme elle pourrait résulter des délais et effets de la procédure d'imposition. En se basant sur la doctrine allemande, la demanderesse fait valoir que parmi les cas d'ouverture permettant de conclure à une iniquité objective devrait être admise le cas de la violation d'un principe général du droit comme un manquement fautif de l'administration. En l'espèce, sa bonne foi aurait été surprise et le principe de la confiance légitime aurait été battu en brèche. En effet, la demanderesse aurait reçu des assurances que la taxation d'office litigieuse serait redressée. Or, tel n'aurait été le cas que pour les années de 2001 à 2003, et non pour l'année 2004 faisant l'objet du présent recours, de sorte que la position de l'administration des Contributions directes révélerait d'une incohérence manifeste. Elle fait en outre plaider que pour des raisons tenant au respect du principe de sécurité juridique, il faudrait que les autorités fiscales qui ont donné une assurance ou fait une promesse soient tenues d'honorer les attentes ainsi créées. Finalement, dans la mesure où l'administration des Contributions directes aurait changé sa position à son égard, elle n'aurait pas pu prévoir sa situation fiscale et elle n'aurait en conséquence pas thésaurisé les sommes nécessaires à l'épurement de sa dette fiscale. Elle en conclut qu'elle serait victime d'une iniquité objective, dans la mesure où, au vu des renseignements oraux qui lui auraient été fournis, elle aurait considéré qu'elle ne serait finalement pas redevable de la somme fixée par la taxation d'office litigieuse.

Le délégué du gouvernement fait valoir que la violation du principe de bonne foi ou de la confiance légitime serait à retenir sous la double condition qu'il y ait une négligence ou faute du bureau d'imposition et que cette négligence ou faute soit à l'origine de la dette fiscale. Or, en l'espèce à l'origine de la dette fiscale se trouverait la demanderesse qui aurait été taxée d'office faute de remise de pièces et d'autre part, une faute du bureau d'imposition ne serait donnée que pour les années antérieures à celle en cause. En effet, une fois le bulletin émis, le bureau d'imposition ne serait plus habilité à le retirer, à y apporter des changements ou à le remplacer, sauf, dans le cas d'erreur matérielle manifeste. Il en conclut que le bulletin émis en date du 23 décembre 2005 aurait été définitif au moment où le bureau d'imposition aurait annulé les taxations des années 2001 et 2002 respectivement de l'année 2003, de sorte

que les deux bulletins du 24 mai 2006 respectivement du 25 octobre 2006 auraient été pris en violation de la loi. Or, une irrégularité commise par le bureau d'imposition ne saurait servir de fondement à un contribuable pour réclamer le même avantage indu pour d'autres années, de sorte que le principe de bonne foi manquerait de fondement et que le moyen afférent serait à rejeter. Dès lors, comme aucune rigueur objective ne serait donnée en l'espèce, la décision directoriale serait à confirmer.

Force est de constater qu'en vertu du principe général du droit de la confiance légitime, l'administré peut exiger de l'autorité administrative qu'elle se conforme à une attitude qu'elle a suivie dans le passé. La protection de l'administré contre les changements brusques et imprévisibles de l'attitude de l'administration, en lui reconnaissant le droit de se fier à un comportement habituellement adopté par l'administration ou à des engagements pris par elle, ne saurait cependant jouer au cas où la pratique antérieure suivie par l'administration n'était pas conforme à la loi.<sup>5</sup>

En l'espèce, force est de constater que le bulletin litigieux a été émis en date du 29 décembre 2005, de sorte que le délai pour introduire une réclamation contre ledit bulletin a expiré en date du 29 mars 2006, date à laquelle, à défaut de réclamation, la décision a acquis autorité de chose décidée. Il s'ensuit que le bureau d'imposition n'avait plus compétence pour retirer le bulletin précité et de le remplacer par les bulletins des 24 mai et 25 octobre 2006. Dans la mesure où les deux bulletins des 24 mai et 25 octobre 2006 précités ont été émis en violation de la loi, la demanderesse ne saurait se baser sur cette attitude de l'administration des Contributions directes pour critiquer un changement brusque d'attitude consistant à ne plus accepter d'annuler la taxation pour l'exercice de 2004. Partant le moyen laisse d'être fondé.

Il s'ensuit que le recours sous analyse est à rejeter comme n'étant pas fondé.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le déclare non justifié et en débouté ;

condamne la demanderesse aux frais ;

Ainsi jugé par :

Catherine Thomé, premier juge,  
Claude Fellens, juge,  
Françoise Eberhard, juge

---

<sup>5</sup> Voir TA 9 juin 1997, n° 9781 du rôle, Pas. adm. 2008, v° Lois et règlements, page 335, n° 10

et lu à l'audience publique extraordinaire du 30 octobre 2009 par le premier juge, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Catherine Thomé

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 30.10.2009

Le Greffier du Tribunal administratif